

İşe iade davalarının vergi mevzuatı ve sosyal güvenlik uygulamaları karşısındaki durumu

Levent Kartal

I. Giriş

Son yıllarda gerek mali kriz, verimliliğin artırılması, genel istihdam politikaları ve gerekse personelin performans noksanlığı gerekçeleriyle işçilerin belirsiz süreli iş akitlerinin işverenler tarafından feshine karşılık işçiler tarafından işe iade ve iş akdinin feshinin geçerli sebeplere dayandırılmadığı hakkında dava açılması durumuyla sıklıkla karşılaşılmaktadır.

İş Kanunu'nun 18 inci maddesinde, iş akdinin feshinin, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin ve işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayandırılması zorunluluğuna hükümlenmiştir. İşe iade davalarının konuları genel olarak incelendiğinde mali kriz gerekçesine bağlı olarak işten çıkarmalar hariç olmak üzere diğer saymış olduğumuz tüm sebeplerin esasen bu madde hükmünde değerlendirilebilmesinin mümkün olduğu kanaatindeyiz. Ancak, ülkemizdeki istihdam darlığı ve işsizlik oranının emsal ülkelere göre yüksekliği, genel olarak hayatın idamesinin işçiler açısından zorluğu veya işverenin akdin feshinin haklı gerekçelerle yapıldığına ilişkin savunmalarında yetersiz veya dayanaksız kalması gibi sebeplere bağlı olarak çoğu davanın işçi lehine sonuçlanması durumu söz konusu olmaktadır.

Hal böyleyken, davaların sonuçlanmasını müteakip yargı kararları uyarınca işçilere ödenmesine hükümlenen tutarların vergi mevzuatı ve sosyal güvenlik uygulamaları açısından ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusu hâlihazırda bir takım belirsizlikler içermekte ve dolayısıyla kimi zaman Mali İdare ile karşı karşıya kalılabilmektedir.

Bu sebeple yazımızda konuyla ilgili genel kabul görmüş ve bizce de uygun olduğu değerlendirilen uygulamalara yer verilmiştir.

II. İş akdinin feshinin İş Kanunu açısından değerlendirilmesi

İş güvencesi, işverenin fesih yetkisinin sınırlandırılarak işçinin işinin güvence altına alınması, aralarındaki iş ilişkisinin devamlılığının sağlanması anlamına gelir. Bir başka ifade ile iş güvencesi, işverenin iş sözleşmesini feshi sırasında geçerli bir nedene dayanma zorunluluğudur. İşveren tarafından akdin feshine ilişkin gerekçelerin açık ve kesin olarak belirtilmesi gerekmekte olup belirlenen gerekçeler işveren açısından bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Bu sebeple akdin feshini müteakip, iş sözleşmesinin, haklı neden niteliğinde de olsa başka bir nedenle feshedildiğine yönelik olarak işveren tarafından öne sürülecek iddialar kifayetsiz kalacaktır. Feshin geçerli bir nedene dayandığını ispat etmek görevi öncelikle işverene ait olmakla birlikte işçi tarafından feshin ileri sürülen nedenden başka bir gerekçeye dayandığı öne sürülmesi halinde ispat külfeti bu defa işçiye olacaktır.

İş güvencesi Türkiye'de ilk olarak 4773 sayılı İş Güvencesi Yasası ile tesis edilmiştir. Mezkur yasa halihazırda yürürlükte bulunmakla birlikte iş güvencesi ile ilgili temel düzenlemeler ve hukuki uyumsuzlukların çözümü itibarıyla kaynak olarak 4857

sayılı İş Kanunu'nun ilgili hükümlerine itibar edilmektedir. İş güvencesine ilişkin düzenlemeler esasen, sosyal adaletin temini ve uluslararası insan ve çalışma haklarının iyileştirilmesi için faaliyette bulunan Birleşmiş Milletler İhtisas Kuruluşu "Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)" tarafından kabul edilmiş ve Türkiye tarafından da onaylanmış bulunan 158 sayılı "Hizmet İlişkinine İşveren Tarafından Son Verilmesi Hakkında Sözleşme" hükümleri temelinde oluşturulmuştur.

Bu çerçevede 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18 inci maddesinde, "Otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır." hükmüne yer verilmiştir. Hükümden de anlaşılacağı üzere, her ne kadar Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ve kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde iddialara sebep olsa da, otuz işçiden az işçi çalıştıran işyerlerinde çalışan, kıdemi altı aydan az olan ve belirli süreli hizmet sözleşmesi ile çalışan işçiler iş güvencesi kapsamı dışında bırakılmışlardır.

Kanuna göre işverence yapılan fesihlerde işçi açısından, iş güvencesi sürecinin başlayabilmesi için belirli şartların aynı anda bir arada bulunması gerekmektedir. Madde hükmünde, aşağıda ayrıca yer verildiği üzere, fesih için geçerli sebep sayılmayacak unsurlar sıralanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus madde metnindeki "özellikle" lafzıdır. Nitekim bu lafız sayesinde dava konusu olaylarda subjektif değerlendirmeler yapılmış ve sonucunda ister istemez işçi lehine kararların oluşmasının önü açılmıştır.

"..... Özellikle aşağıdaki hususlar fesih için geçerli bir sebep oluşturmaz:

- Sendika üyeliği veya çalışma saatleri dışında veya işverenin rızası ile çalışma saatleri içinde sendikal faaliyetlere katılmak.
- İşyeri sendika temsilciliği yapmak.
- Mevzuattan veya sözleşmeden doğan haklarını takip için işveren aleyhine idari veya adli makamlara başvurmak veya bu hususta başlatılmış sürece katılmak.
- İrk, renk, cinsiyet, medeni hal, aile yükümlülükleri, hamilelik, doğum, din, siyasi görüş ve benzeri nedenler.
- 74 üncü maddede öngörülen ve kadın işçilerin çalıştırılmasının yasak olduğu sürelerde işe gelmemek.
- Hastalık veya kaza nedeniyle 25 inci maddenin (I) numaralı bendinin (b) alt bendinde öngörülen bekleme süresinde işe geçici devamsızlık."

Kanunun 20 inci maddesi uyarınca iş sözleşmesi feshedilen işçi, fesih bildiriminde sebep gösterilmediği ya da gösterilen sebebin geçerli bir sebep olmadığı iddiası ile fesih bildiriminden tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde iş mahkemesine dava açabilmektedir. Madde metninde yer verilen süre sınırlaması hak düşürücü süre olduğundan mahkemelerce re'sen dikkate alınmaktadır. Diğer bir ifade ile süresinde açılmayan davada davanın reddine karar verilmesi gerekmekte olup hukuken işe iade kararı verilememektedir.

Söz konusu davalar, 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu'nun 5 inci maddesi'nin göre dâvâlarının ikametgâhındaki mahkemede veya işin yapıldığı yerdeki iş mahkemesinde açılabilir. İş mahkemesinin bulunmadığı yerlerde yetkili mahkeme Asliye Hukuk mahkemeleridir. Hukuken feshin geçersizliği ve buna bağlı işe iade talepli davalar ile birlikte işçinin diğer alacaklarına ilişkin davalar aynı anda görülememektedir. Zira, feshin geçersizliği ve işe iade davası bir tespit niteliğinde olup seri yargılama usulüne, işçilik alacakları ise eda niteliğinde olup sözlü yargılama usulüne tabi bulunmaktadır. Bu sebeple anılan hususların ayrı ayrı davaya konu edilmesi ve davaların da ayrı görülmesi icap etmektedir.

Davaların, Kanununun 20 inci maddesinde de belirtildiği üzere, kural olarak iki ay içerisinde sonuçlandırılması gerekmekte olup kararın temyizi halinde sonucun Yargıtay tarafından bir ay içerisinde kesin olarak karara bağlanması gerekmektedir.

İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verilmesi hallerinde, işveren, işçiyi bir ay içerisinde işe başlatmak zorundadır. Bunun temini için işçinin kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak için işverene başvurması gerekmektedir. Vekil ile takip edilen işlerde kesinleşmiş işe iade kararının avukata tebligatı ile on günlük süre başlamaktadır. Kanaatimizce, bu süreçte üzerinde hassasiyetle durulması gereken husus, kararın mahkemece kesinleştirilmiş olması gereğidir. Diğer bir ifade ile her ne kadar mahkeme kararı uyuşmazlıklar içerse de Yargıtay'ın kararı kesinleştirmesinin beklenmesi doğru bir yaklaşım değildir. On günlük başvuru süresi hak düşürücü bir süre olup başvuru süresine riayet edilmemesi halinde işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır.

Kanununun 21 inci maddesinde, mahkeme kararının kesinleşmesini müteakip yasal sürede işe başlatılmış olan işçiyi kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiyi en çok dört aya kadar doğmuş ücret ve diğer haklarının ödeneceğine hükümlenmiştir. Feshin geçersizliğinin mahkemece karara bağlanması, işverenin sözleşme gereği işçiyi çalıştırma yükümlülüğü bulunduğu tespitidir. Kanunda tazminat değil, işçinin çalıştırılmadığı süre içinde doğmuş bulunan ücret alacağının ödeneceğine ilişkin hüküm, taraflar arasındaki sözleşmenin bir süre daha devam ettiğine de işaret etmektedir. Feshin geçersizliğine ve işe iadesine karar verilmekle iş sözleşmesinin kesintisiz devam ettiği ve işe başlatmama halinde feshin bu tarihte gerçekleştiği kabul edilmelidir. Bu sebeple gerek madde hükmüne göre ve gerekse Yargıtay'ın kararlılık kazanan uygulamasına göre; hizmet sözleşmesi çalıştırılmadığı en fazla dört aya kadar sürede uzamış sayılan işçinin, işveren tarafından işe başlatılması veya başlatılmaması halinde, bu süreye isabet eden ücretinin ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca kıdem, ihbar tazminatı, yıllık izin ve diğer işçilik hakları da bu süre dikkate alınmak suretiyle belirlenmelidir. İşçi işe başlatılırsa, peşin olarak ödenen bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı, yukarıdaki fıkra hükümlerine göre yapılacak ödemeden mahsup edilir. İşe başlatılmayan işçiyi bildirim süresi verilmemiş veya bildirim süresine ait ücret peşin ödenmemişse, bu süreler için ücret tutarı da ayrıca ödenir.

Öte yandan, yasa, işverene seçimlik hak tanıyarak, işçiyi çalıştırma veya maktu bir tazminat ödeyerek sözleşmeyi sona erdirmeye olanağı tanımaktadır. İşverenin, yasal sürede işe iadesini talep eden işçisini yine maddede belirtilen süre zarfında işe başlatmaması halinde en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödeme mükellefiyeti bulunmaktadır. Mahkeme veya özel hakem, feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat

miktarını da belirlemek durumundadır. Mahkeme tarafından dört aylık alî sinîrdânî dâhâ yüksek bir miktara karar verilmesi halinde bu kararın gerekçesinin, ki bu gerekçe işçinin kıdemi, fesih nedeni ve işe başlatmama nedenleri dikkate alınmak suretiyle belirlenmelidir, açıkça izah edilmesi gerekmektedir. (Yargıtay 9.HD. 29.1.2004 T. E.2003/23029 K. 2004/1414)

Yer verilen mevzuat hükümlerinde açıkça belirtilmemiş olması nedeniyle mahkemece feshin geçersizliğine karar verilmesi halinde işçilere ödenecek olan tutarların belirlenmesine dair farklı yaklaşımlar benimsenmiştir. Madde hükmünde işçiye, işe başlatılın başlatılmasın çalışılmış kabul edilen süreler (en çok dört ay) için ödenecek tutarın ücret ve diğer hakları da içerecek şekilde, işe başlatmama tazminatının ise en az dört en çok sekiz aylık ücreti tutarında hesaplanması gerektiğine dair belirlemede bulunulmuştur. Bu durumda, kanun koyucunun aynı maddede yer alan iki ayrı tutarın belirlenmesinde farklı tanımlamalar yapmasını, esasen tutarların nasıl belirlenmesi gerektiğine dair iradesini belirtmiştir şeklinde yorumlamak mümkün olabilecektir. Nitekim, Yargıtay tarafından verilen bir kararda “Çünkü aynı maddenin 3.fıkrasında boşta geçen süreye ilişkin işçiye ödenecek ücret belirtilirken en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları denilmek suretiyle bu tazminatın belirlenmesinde giydirilmiş ücretin esas alınması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Öyleyse kanun koyucu aynı maddede yer alan iki ayrı tazminat miktarının belirlenmesinde farklı tabirler kullanarak, farklı esaslar uygulanması gerektiğini açıkça lafzıyla ortaya koymuştur. Buna göre kanun koyucunun iki tazminatın ayrı ayrı esaslara göre hesaplanması gerektiği yönündeki iradesini ortadan kaldıracak şekilde bir yorum yapmak, bu yorum işçi lehine de olsa mümkün değildir.(Yargıtay 9.HD. 26.09.2003 T. E.2003/501 K.2003/1092)”

Sonuç itibarıyla, işçiye, çalışılmış gibi kabul edilen süreler için ödenecek tutarın tespitinde brüt giydirilmiş ücretin (prim, ikramiye, sosyal haklar ve diğer ek ücret ödemeleri dahil), tazminat tutarının tespitinde ise asıl (çıplak) ücretin (prim, ikramiye, sosyal haklar ve diğer ek ücret ödemeleri hariç) dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir.

III. İşe iade davaları ile ilgili olarak mahkemece ödenmesine karar verilen tutarların vergi mevzuatı karşısındaki durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun “Ücretin Tarifi” başlıklı 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır.

Aynı maddede ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının mahiyeti değiştirmeyeceği ayrıca hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte kanun uygulamasında hangi ödemelerin ayrıca ücret sayılacağına ilişkin belirlemelerde bulunulmuş olup “evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler” ücret olarak nitelendirilmiştir.

Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Büyükdere Cad. Beytem Plaza
80220 Şişli / İstanbul
Turkey

Yazımızın önceki bölümünde de detaylı olarak izah edildiği üzere, mahkemelelerce iş ahdinin feshinin geçersizliğine diğer bir ifade ile işçinin işe iadesine ilişkin kararın oluşmasına bağlı olarak mahkemelerce iki tür tutar ödenmesine karar verilebilmektedir.

Bunlar sırasıyla;

- İşçi işe başlatılsın başlatılmasın ödenecek en çok dört aya kadar doğmuş ücret ve diğer haklar (boşta geçen zamana ilişkin ücret) ve
- İşçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücret tutarında tazminattır. (iş güvencesi tazminatı)

Söz konusu ücret ve diğer haklar ile tazminat ödemelerinin vergilendirme karşısındaki durumu öteden beri tartışıla gelmiş ve birçok defa Mali İdare ve mükellefler arasında yargı sürecine kadar uzanan uyuşmazlıklara sebep olmuştur. Esasen tartışmaların kaynağı iş güvencesi tazminatının ücret olarak kabul edilip edilemeyeceği ile tazminat kabul edilmesi halinde ise gider yazılıp yazılmayacağı hususudur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesi irdelendiğinde, parayla temsil edilebilen menfaatlerin ücret olarak kabulünün, ancak bu menfaatin işçiye bir hizmet karşılığında sağlanmış olması esasına dayandırılması ile mümkün olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

İşe iade davalarıyla ilgili olarak vergilendirme açısından gerek Mali İdare gerekse otoritelerin fikir birliği içerisinde olduğu husus, boşta geçen zamana ilişkin ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen 61 inci maddesi hükmü uyarınca "evvelce yapılmış hizmetler karşılığında verilen para" şeklinde değerlendirilmesine bağlı ücret olarak nitelendirilmesi hususu ile buna paralel yapılan ödemelerin gelir vergisi ve ücretlere ilişkin damga vergisine tabi tutulması gerektiği hususudur. Burada gerekçe, daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere, işçinin işe iadesine ilişkin kararlarda iş ahdinin, kararın kesinleşmesine kadar geçen sürede yürürlükte olduğunun kabul edilmesi gerekliliğidir.

Öte yandan, yargı mercilerince hükmolunan ve işçinin herhangi bir hizmet ifasına dayandırılmaksızın yalnızca işçiyi himaye ve mağduriyetin giderilmesi amacına yönelik olarak işverene sorumluluk yükleyen iş güvencesi tazminatının ücret olarak değerlendirilmemesi gerektiği ifade edilebilecektir.

Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın muhtelif tarihlerde vermiş olduğu muktezalar ile söz konusu tazminat ödemelerinin de ücret olarak kabul edilmesi gerektiğine dair açıklamalarda bulunduğu bilinmektedir. Nitekim 2007 yılında verilmiş olan bir muktezada özetle;

"Bu hükümlere göre, her iki ödeme de her ne kadar işsizlik sebebiyle ödenmiş olsa da, işveren tarafından (evvelce yapılmış hizmet karşılığı olsa dahi) (ahdin feshi mahkeme kararınca reddedildiği dolayısıyla, akit taraflar arasında hüküm ifade edeceğinden) hizmet akdine istinaden sağlanan bir menfaat olmasından ve Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinin 2.

fıkrasında ücretin tazminat veya başka adlar altında ödenmiş olmasının örneğin mîmâhîyētîñî değiştirmeyecek olmasından dolayı ilgiliye yapılan iş güvencesi tazminatı ve boşta geçen zaman için yapılan ödemeler, hangi ad altında olursa olsun GVK-61. maddesi gereğince ücret olarak değerlendirilip, gelir vergisine tabi tutulacaktır.”

açıklamasına yer verilmiştir.

Buna karşılık Mali İdare'nin bundan sonraki benzer olaylarda yaklaşımını değiştirmesine vesile olacak açıklamalara Danıştay Üçüncü Dairesi Başkanlığı tarafından 15.06.2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak duyurulan aynı tarihli üç adet kararda yer verilmiştir. Söz konusu kararlarda ortak gerekçe özetle; “alışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngöröldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61'inci ve 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretili bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.” şeklinde belirtilmiştir.

Bu durumda dahi tartışmaların yön değiştirmek kaydıyla uzun bir süre daha devam edeēeęi görölmektedir. Bunun sebebi Mali İdare'nin yargı kararları ile hükmolunan tazminat ödemelerinin işletmeler tarafından gider yazılması hususunda da sıklıkla menfi duruş sergilemesidir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6 ncı maddesinde yer verilen hüküm gereği, kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40 ıncı maddesinin 3 numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kurum kazancının tespitinde indirilebileēeęi hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinde ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinde kurum kazancının tespitinde hangi indirimlerin kabul edilemeyeēeęi sıralanmıştır.

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinin “g” bendi ile sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kazancın tespitinde indirimine imkan verilmez iken 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin 6 ncı bendi ile de her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatın gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Suçla ilişkin tanımlamaların yer aldığı, Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinde “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” hükmüne yer verilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan “suç” kavramından sadece Ceza Kanunu'nda sayılan fiillerin anlaşılması gerektiği kanaatindeyiz. Zira, madde metinlerinde yer verilen “suç” kavramının, kusur, ihmal gibi kast unsuru taşımayan kavramları da kapsayacak şekilde yorumlanması halinde mükelleflerce, ödenmesine hükmolunan hiçbir tazminatın gider yazılamaması sonucu ortaya çıkabilecektir. Bu sebeple de Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin 3 üncü bendinin uygulanabilirlik alanının büyük ölçüde daralacağını düşünmekteyiz.

Buna karşılık Mali İdare, işverene yüklenen ilama dayalı tazminatlarla ilgili olarak kusurun varlığını suç unsuru saymakta ve bu doğrultuda yapılan ödemeleri de Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6 maddesine göre değerlendirerek kurum kazancının tespitinde indirimine müsaade etmemektedir.

Kanaatimizce, söz konusu ilama dayalı iş güvencesi tazminatlarının gider olarak dikkate alınmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Zira söz konusu tazminatlar ticari hayatın normal icapları çerçevesinde işletme sahiplerince işletmelerin yapısı ve içinde bulunulan mevcut durum değerlendirilmek suretiyle alınan kararlar doğrultusunda ödenmesi göze alınan unsurlardır. Bu durumda bu neviden tazminatların suça istinaden ödenmesine hükmolunan bir ceza olarak nitelendirilmesinin hiçbir haklı gerekçesinin kalmadığı ve dolayısıyla iş güvencesi tazminatlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun bahsi geçen 40/3 maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasında sakınca bulunmadığı görüşündeyiz. Bu görüşte olmakla beraber yukarıda da değinildiği üzere Mali İdare'nin konu ile ilgili aksi yöndeki görüşleri de dikkate alınarak işlem tesisinden evvel konuyla ilgili mukteza alınmasında fayda bulunmaktadır.

IV. Ücret sayılan ödemeler ile tazminatların sosyal güvenlik uygulamaları açısından değerlendirilmesi

Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü Sigorta Primleri Daire Başkanlığı tarafından yayımlanan 04.03.2005 tarih ve 154443 sayılı 16-330 EK Genelge ve 27.04.2006 tarih ve 329546 sayılı 16/370 EK Genelge ile iş sözleşmesi feshedilen sigortalıların işe iade edilmelerine ilişkin kararlar çerçevesinde yapılması gereken işlemler sarih olarak açıklanmıştır.

Buna göre; İş Kanunu'nun uygulandığı otuz veya daha fazla işçi çalıştırılan işyerlerinde en az altı aylık kıdemi bulunan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesinin geçerli sebep gösterilmeden veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkeme veya özel hakemce tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verilmesi halinde;

a) İşçi, kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak için işverene başvurmazsa veya bu süre içinde başvuruda bulunmakla birlikte işverenin usulüne uygun daveti üzerine işe başlamaz ise, feshin geçerli nedene dayanmadığı konusunda kesinleşen mahkeme kararına rağmen, fesih işlemi bu defa geçerli olacağı için, bu durumda, işçi İş Kanunu'nun 21 inci maddesinin birinci ve üçüncü fıkrasında yer alan iş güvencesi tazminatı ile en çok dört aya kadar boşta kaldığı sürelerle ilişkin ücret ve diğer haklarını talep edemeyeceğinden, işverenin sigorta prim belgesi verme ve prim ödeme yükümlülüğü de olmayacaktır.

b) İşçi, kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak için işverene başvurduğu halde, başvurduğu tarihten itibaren bir ay içinde işçinin işe başlatılmaması durumunda, mahkeme veya özel hakem kararına istinaden kendisine ödenmesi gereken en az dört, en çok sekiz aylık ücreti tutarındaki iş güvencesi tazminatı, niteliği itibarıyla ücret sayılabilecek bir kazanç durumunda olmaması, esasen işe başlatılmayan sigortalının, başlatılmaması nedeniyle sigortalılık vasfının da kalmaması, ödenecek paraların işçiyi himaye gayesine ve işverene işe başlatmama nedeniyle verilen bir medeni ceza niteliğinde olması nedenleriyle, prime tabi tutulmayacaktır.

c) Feshin geçersizliğine dair mahkeme veya özel hakem kararının kesinleşmesine kadar işçiye çalıştırılmadığı süre için en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları, işverenin işçiyi işe başlatması veya başlatmamasına bakılmaksızın ödeneceğinden, bu düzenleme ile feshin geçersizliğine dair karar alan işçiyi, işe başlatıp başlatmama konusunda işverene verdiği inisiyatife karşılık işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesini hüküm altına alarak korumuş, sözleşmenin fesih tarihini, en çok dört aya kadar ileri bir tarihe atmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, işçinin işe iadesi için kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak için işverene başvurmuş olması koşuluyla;

- İşçinin işe başlatılması,

Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Büyükdere Cad. Beytem Plaza
80220 Şişli / İstanbul
Turkey

- İşçinin istemesine rağmen işe başlatılmaması

hallerinde, işçiye çalıştırılmadığı süre için ödenen en çok dört aya kadar ücret ve diğer hakları, iş kazaları ve meslek hastalıkları ile işsizlik sigortası primi de dahil olmak üzere tüm sigorta kolları üzerinden prime tabi tutulacak ve bu süreler hizmetten sayılacaktır.

Diğer taraftan, işverenin usulüne uygun davetine rağmen işçinin Kanun'da öngörülen bir ay içerisinde işe başlamaması halinde ise fesih işlemi geçerli olacağından (a) bendinde belirtildiği gibi işlem yapılacaktır.

İş Kanunu'nun yukarıda bahsi geçen 21 inci maddesine istinaden iş mahkemelerince veya özel hakem tarafından verilen kararlar uyarınca işverenden on işgünü içerisinde işe iadesini isteyen işçiye, işverenince ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve prime tabi olması gereken diğer ödemelerin düzenlenecek prim belgeleri ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, söz konusu aylık prim ve hizmet belgelerinin ilişkin olduğu sürenin başlangıcı, feshin geçersizliği davasına konu teşkil eden iş sözleşmesinin feshedildiği tarih olacaktır. Dolayısıyla, en çok dört aya kadar ödenecek olan ücret ve prime tabi diğer ödemeler için bu fesih tarihinden itibaren ileriye doğru dönem için aylık prim ve hizmet belgeleri verilecektir.

Yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak, bu nitelikteki mahkeme veya özel hakem kararları uyarınca çalışılmayan sürelerle ilişkin olmak üzere geriye yönelik olarak sonradan düzenlenmesi gereken aylık prim ve hizmet belgelerinin; kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının işçiye tebliğ edildiği tarihten itibaren (tebliğ edilen gün hariç) onuncu iş gününün içinde bulunduğu ayı takip eden ayın sonuna kadar verilmesi ve muhteviyatı prim tutarlarının da aynı süre içinde ödenmesi halinde idari para cezası ve gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak, yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılabilmesi için kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının işçiye tebliğ edildiği tarihin muteber bir belge ile kanıtlanması işverenden istenecektir.

V. Sonuç

Ülkemize etkisinin ne boyutlara ulaşacağı henüz tam olarak tahmin edilemeyen global mali krizin yaşandığı bugünlerde işletmelerin gerek mevcut işletme politikalarını gerekse yatırım politikalarını hassasiyetle gözden geçirdikleri ve kriz karşısında güçlü kalabilmek adına çeşitli önlem paketlerini değerlendirdikleri bilinen bir gerçektir.

Diğer taraftan, önceki mali krizlerde de örneklerine rastladığımız üzere, çeşitli sektörlerde yaşanması muhtemel talep daralmasının pazara ve üretime yansıtacak etkileri değerlendirildiğinde işletmelerin, işletme verimliliğinin artırılması ve optimal kapasite kullanımı hedeflerine hizmet edecek şekilde istihdam politikalarında da köklü değişikliklere gitmesi olasıdır.

Bu ortamda özel ve kamu kurumlarının iş yükünün azaltılması ve verimli işleyişlerinin sağlanmasını teminen mevzuatsal anlamda tüm belirsizliklerin çözülmesi hususunda her zaman olduğu gibi Mali İdare'nin desteğine yoğun olarak ihtiyaç duyulmaktadır.

Her ne kadar konunun ücret boyutu Danıştay nezdinde çözümlenmiş ve müstakar hale getirilmiş de olsa üzerindeki belirsizlik bulutlarının dağıtılmasını beklediğimiz bir husus da işe iade davalarının sonucuna bağlı olarak ödenmesine hükümlenen iş güvencesi tazminatlarının vergilendirme karşısındaki durumudur.